

О. П. Кундря-Висоцька

доцент, кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту

Львівського інституту ДВНЗ «Університет банківської справи»

І. М. Вагнер

кандидат економічних наук,

старший викладач кафедри обліку і аудиту

Львівського інституту ДВНЗ «Університет банківської справи»

ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ОБ'ЄКТІВ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ У ВІТЧИЗНЯНІЙ ПРАКТИЦІ

Виокреслено основні завдання аудиту операцій з об'єктами інтелектуальної власності. Подано інформаційні джерела для аудиту об'єктів інтелектуальної власності. Сформовано етапи проведення аудиту об'єктів інтелектуальної власності.

Ключові слова: активи, нематеріальні активи, аудит об'єктів інтелектуальної власності, інформаційні джерела, звіт щодо стану компанії та щодо об'єктів ІВ.

Kundrya-Vysotska O., Vagner I. AUDIT OF INTELLECTUAL PROPERTY IN DOMESTIC PRACTICE

The article outlines the main objectives of the audit operations of intellectual property. The authors describe information sources for the audit of intellectual property. Formed stages of the audit of intellectual property.

Keywords: assets, intangible assets, intellectual property audits, information sources, a report on the status of objects on IP.

Нематеріальні активи відіграють важливу роль у багатьох галузях бізнесу, а їх перевірка має велике значення. Аудит об'єктів інтелектуальної власності (ІВ) використовується найчастіше в разі формування чи реструктуризації фонду інтелектуальної власності компанії, для майбутніх трансакцій або внутрішньої оптимізації використання об'єктів ІВ.

Проблемними питаннями щодо аудиту нематеріальних активів загалом та об'єктів інтелектуальної власності зокрема присвячені дослідження Т. Банасько [1], Р. Болгучевої [2], Н. Бразілій, О. Вакун, Н. Левченко [3], Н. Парасоцької, Л. Ревуцького [4], І. Роженцової [5], В. Рядської, А. Саюн [6], Є. Сініцина, О. Суглобова, Ю. Чуб, С. Шульги, Л. Юрківської [7] та багатьох інших.

Ураховуючи значну кількість публікацій, спрямованих на висвітлення порядку організації та методики аудиту нематеріальних активів, специфічність цієї групи активів, обумовлена змістовним наповненням і функціональним походженням, залишається поза увагою вітчизняних і зарубіжних учених. Крім того, загальноприйнята методика аудиту нематеріальних активів, запозичена в зарубіжних класиків аудиту А. Лоббека і Р. Доджа, в умовах транзитивної економіки непридатна для ефективного застосування. Використовуваний теоретиками універсальний step-by-step (покроковий) підхід на практиці не дозволяє аудиторів сформувати всеохопне бачення достовірності та повноти обліку і звітності нематеріальних активів.

Низький рівень розвитку ринку інтелектуальної власності, незахищеність власників прав на об'єкти інтелектуальної власності, супроводжувані хронічним дефіцитом ліквідності суб'єктів господарювання,

обумовлюють існування високого ризику суттєвих викривлень для предмета перевірки і вимагають комплексного підходу до розв'язання зазначених проблем.

Останнім часом цінність інтелектуальної власності та увага до неї стрімко зростають, проте, на жаль, аудит об'єктів ІВ не завжди здійснюється на належному рівні. Варто пам'ятати, що права на об'єкти інтелектуальної власності можуть бути визначальними, а то і критичними для будь-якої угоди. Доречно навести широко відомий приклад, коли компанія «Volkswagen» придбала «Rolls Royce» за ціною угоди близько 1 млрд дол., але своєчасно не перевірила, що компанія «BMW» має підписану угоду, яка надає останній право витребувати право власності на торговельну марку «Rolls Royce» у разі, якщо компанія «Rolls Royce» буде продана. Також зазначимо, що вартість багатьох компаній визначається саме вартістю нематеріальних активів (тобто ІВ). Варто зазначити, що процентне співвідношення вартості нематеріальних активів до матеріальних у портфелі компанії «Coca-Cola» становить 96 : 4; у «IBM» – 83 : 17; «British Petroleum» – 69 : 29. Важливість установлення вартості торговельних марок (об'єктів ІВ) як нематеріальних активів визначається тим, що капіталовкладення на створення нематеріальних активів у низці галузей перевищують витрати на придбання матеріальних активів. Тому в оцінку акцій компаній фондовий ринок включає вартість нематеріальних активів. Отже, очевидним є важливість об'єктів ІВ для компаній, і національні компанії не є винятком.

Метою статті є розкриття сутності аудиту об'єктів інтелектуальної власності та виокремлення етапів його проведення.

Метою аудиту операцій з об'єктами інтелектуальної власності є формування думки про достовірність і законність операцій, що здійснюються на підприємстві з об'єктами інтелектуальної власності.

Завданнями аудиту операцій з об'єктами інтелектуальної власності є:

- установлення правильності документального оформлення надходження, переміщення, використання і списання об'єктів інтелектуальної власності;
- установлення правильності визначення строку корисного використання об'єктів інтелектуальної власності;
- перевірка правильності нарахування амортизації об'єктів інтелектуальної власності;

- вивчення законності проведення операцій, пов'язаних зі списанням об'єктів інтелектуальної власності внаслідок закінчення терміну їх використання, доцільності іншого вибуття;
- підтвердження законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з об'єктами інтелектуальної власності;
- підтвердження права власності на об'єкти інтелектуальної власності [8].

Аналізуючи джерела інформації для аудиту об'єктів інтелектуальної власності, на наш погляд, їх можна представити на *рис.*

Розкриваючи сутність та особливості проведення аудиту об'єктів інтелектуальної власності, пропонуємо проводити їх у кілька етапів (*табл.*).



Рис. Інформаційні джерела для аудиту об'єктів інтелектуальної власності

Таблиця

Етапи проведення аудиту об'єктів інтелектуальної власності

Етапи аудиту	Характеристика етапів
Перевірка факту наявності об'єктів інтелектуальної власності в документації підприємства і правильності віднесення цих об'єктів до нематеріальних активів	- перевірка документів, в яких об'єкт нематеріальних активів відображається або описаний чи інакше зафіксований на матеріальних носіях. Це може бути опис технологічного процесу, конструкторська документація, зображення промислових зразків, програми тощо
Перевірка відповідності нематеріальних активів підприємства вимогам, викладеним у П(с)БО № 8 «Нематеріальні активи»	- перевірка виконання вимог П(с)БО № 8 щодо визнання активів нематеріальними, згідно з яким ними є немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані від підприємства і використовуються більше ніж один рік для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях або для надання в оренду іншим особам; - перевірка дотримання класифікації нематеріальних активів за групами, передбаченими П(с)БО № 8
Перевірка терміну корисного використання нематеріальних активів та чи не віднесені до нематеріальних активів різного роду витрати	- термін корисного використання нематеріальних активів, у бухгалтерському обліку – не більше ніж 20 років, у податковому – не більше ніж 10 років; - до витрат, які не належать до нематеріальних активів, можна віднести: витрати на дослідження; організаційні витрати; витрати на переобладнання або реорганізацію частини усього підприємства; витрати на підготовку кадрів; витрати на внутрішньогенерований гудвіл; витрати на рекламу
Перевірка правильності визначення нематеріальних активів відповідно до Податкового Кодексу та законів України	- у частині регулювання питання стосовно прав власності на промислові зразки, свідоцтва на корисні моделі, ліцензії тощо
З'ясування питань стосовно інвентаризації нематеріальних активів	- чи проводиться інвентаризація нематеріальних активів і чи міститься в інвентаризаційному описі вся необхідна інформація

Етапи аудиту	Характеристика етапів
Перевірка дійсності охоронних документів	- передбачає дослідження охоронних документів, які, зазвичай, складаються з офіційних грамот, їх видають відповідні державні органи, і доданих до них списків об'єктів нематеріальних активів
Перевірка документів, що підтверджують права підприємства на дані об'єкти нематеріальних активів	- вимагає концентрації уваги аудиторів на умовах визнання об'єктів активами підприємства: принесення в майбутньому економічної вигоди від використання об'єкта; його вартість може бути достовірно визначена
Перевірка наявності прав на об'єкти інтелектуальної власності	аудитор перевіряє за такими варіантами: - об'єкти інтелектуальної власності були створені безпосередньо на підприємстві або на замовлення підприємства; - об'єкти були спочатку створені на іншому підприємстві, а потім права на них були повністю передані цьому підприємству; - підприємство отримало від інших патентовласників офіційний дозвіл (ліцензію) на право використання цих об'єктів нематеріальних активів
Перевірка правильності оприбуткування нематеріальних активів	аудитор вивчає: - шляхи надходження нематеріальних активів на підприємство; - наявності на підприємстві комісії з приймання зазначених об'єктів та оформлення її результатів; - правильності зазначеної первісної вартості в актах приймання-передавання (з врахуванням вимог П(с)БО 8); - чи призначені матеріально відповідальні особи за збереження нематеріальних активів
Перевірка правильності оформлення документації про встановлення відповідальності осіб за збереження нематеріальних активів; чи є книга обліку нематеріальних активів у структурних підрозділах, місцях їх експлуатації тощо	- дані інвентарних книг нематеріальних активів зіставляють з рахунком № 12. Якщо між даними рахунку № 12 та сумою підсумків інвентарних книг не буде встановлено розбіжностей, то це означає, що всі нематеріальні активи повністю закріплені за матеріально відповідальними особами
Перевірка відповідності синтетичного і аналітичного обліку нематеріальних активів	- перевірка здійснюється шляхом звірвання даних інвентарних карток і книг обліку нематеріальних активів з даними журналу № 4, відомості № 4.3, Головної книги та фінансової звітності підприємства
Перевірка правильності проведення переоцінки нематеріальних активів	- аудитор перевіряє, чи проводилась переоцінка об'єктів нематеріальних активів на дату балансу. Результати переоцінки мають бути відображені у відповідних підтверджувальних документах, а також інвентарній картці обліку нематеріальних активів
Перевірка правильності нарахування амортизації щодо об'єктів, які враховуються у складі нематеріальних активів	- передбачає вивчення, чи правильно обрано метод амортизації нематеріальних активів, урахувавши умови отримання майбутніх економічних вигід
Перевірка законності, доцільності й правильності оформлення вибуття нематеріальних активів	- перевірка здійснюється суцільним порядком. Вибуття цих активів може бути внаслідок списання, безоплатного подання або реалізації на сторону
Перевірка правомірності й обґрунтованості встановлення справедливої ціни нематеріальних активів, реалізованих на сторону	- особливу увагу треба звернути на нарахування ПДВ при продажу нематеріальних активів та відображення доходів і витрат, що виникли за такої операції
Складання плану дій щодо поліпшення охорони ОІВ	- аудитор повинен надати рекомендації щодо поліпшення ведення обліку ОІВ, зазначити свої зауваження і пропозиції

Проведення вищезазначених етапів аудиту об'єктів ІВ дасть можливість чітко виокремити їхній склад; визначити правильність їх оприбуткування; нарахування амортизації; ведення бухгалтерського обліку тощо. На нашу думку, аудиторів слід детально спинятися на кожному етапі та прискіпливо вивчати операції, пов'язані з об'єктами ІВ, оскільки останні є особливим видом активів підприємства, які складно обліковувати й утримувати підприємству.

Як свідчить аудиторська практика, типовими порушеннями і помилками, що пов'язані з операціями із нематеріальними активами, є такі:

- неправильне визначення і відображення в обліку первісної вартості нематеріальних активів, одержаних різними способами надходження;
- відсутність первинних документів про операції з нематеріальними активами чи порушення законодавчо-нормативних вимог стосовно їх оформлення;

- неправомірне здійснення переоцінки нематеріальних активів і відображення її результатів в обліку;
- неправильне нарахування амортизації щодо окремих об'єктів нематеріальних активів;
- неправильне обчислення фінансового результату при вибутті нематеріальних активів і визначення сум ПДВ [9].

За результатами проведеного аудиту і залежно від типу угоди та вимог трансакції готують звіт щодо стану компанії та щодо об'єктів ІВ. Звіт складається з детальнішого опису об'єктів ІВ компанії (включаючи необхідний обсяг законодавчих норм, що застосовуються) або опису по суті (що включає лише конкретний мінімум вихідних даних щодо об'єктів ІВ), оцінкою і переліком виявлених ризиків та рекомендаціями щодо їх урегулювання. Рекомендації можуть включати такі дії, як: реструктуризація портфеля об'єктів ІВ, яким володіє компанія-продавець; оптимізація використан-

ня об'єктів прав ІВ; визначення переліку умов, які має виконати компанія-продавець на момент (чи до) підписання угоди; удосконалення договорів щодо розпорядження майновими правами на об'єкти ІВ; внесення змін до відповідних реєстрів об'єктів ІВ (у цьому разі бажано прорахувати суму державного мита і зборів, які мають бути сплачені компанією – продавцем чи покупцем); вирішення питань щодо об'єктів ІВ, які не підлягають обов'язковій державній реєстрації, та ін.

Слід зауважити, що купівля об'єктів ІВ, якими володіє компанія, без перевірки, навіть із запевненням власника щодо існування належним чином оформлених прав на об'єкти ІВ, не звільняє від можливості значних ризиків та настання наслідків після укладення угоди і завершення трансакції між компаніями – покупцем і продавцем. Така ситуація трапляється досить часто на практиці, коли існує обмаль часу для проведення належної перевірки об'єктів ІВ, або в разі недо-

статньої уваги покупця до значимості об'єктів ІВ. У цих випадках (а також коли у процесі аудиту виявлено значну кількість «дефектів» щодо прав на об'єкти ІВ) існує низка ризиків для подальшого укладення угоди, наприклад: 1) для компанії-продавця – зниження ціни угоди після попередньої домовленості щодо неї; 2) відкладення підписання угоди до моменту фіксації значимих виявлених дефектів; 3) під час ліцензування або передання прав – необхідності проведення додаткових перемовин та отримання згоди для подальших дій від співвласників об'єктів ІВ; 4) неможливості здійснення угоди як такої.

Резюмуючи, варто додати, що аудит об'єктів ІВ – один із найнеобхідніших і найефективніших інструментів зменшення ризиків та захисту інтересів сторін під час проведення як великих трансакцій, так і угод, де нематеріальні активи (ІВ) компанії посідають провідну роль [10].

Список використаних джерел

1. Банасько Т. М. Бухгалтерський облік і контроль нематеріальних активів: оцінка та порядок відображення : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Тетяна Миколаївна Банасько. – Житомир, 2010. – 20 с.
2. Болгучева Р. Б. Исследование влияния особенностей нематериальных активов на методику аудиторской проверки / Р. Б. Болгучева. // Учет и статистика. – 2011. – Т. 2, № 22. – С. 66–72.
3. Левченко Н. М. Удосконалення методики аудиту нематеріальних активів з метою систематизації результатів аудиторських процедур / Н. М. Левченко, Н. С. Понікарова // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – № 2, т. 1. – С. 118–121.
4. Ревуцкий Л. Д. Аудит оценок стоимости предприятий. Постановка задач, возможные процедуры, перспективы развития / Л. Д. Ревуцкий // Инновационное развитие экономики. – 2012. – № 9. – С. 94–97.
5. Роженцова И. А. Концепции признания нематериальных активов в бухгалтерском учете / И. А. Роженцова // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 2. – С. 8–14.
6. Саюн А. О. Формування облікової політики нематеріальних активів / А. О. Саюн // Фінансовий простір. – 2011. – № 4. – С. 93–95.
7. Юрківська Л. Й. Аудит ефективності нематеріальних активів: аналіз існуючих підходів / Юрківська Л. Й., Біляченко О. Л. // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2011. – № 2 (56). – С. 217–220.
8. Аудит об'єктів інтелектуальної власності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://asyan.org/potr/3+Аудит+об'єктів+інтелектуальної+власності+10g/part-2.htm>.
9. Аудит інтелектуальної власності: посильне завдання для корпоративного юриста [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://legalweekly.com.ua/index.php?id=16061&show=news&&newsid=122708>.
10. Валявська Д. Юридичний аудит (due diligence) об'єктів інтелектуальної власності [Електронний ресурс] / Д. Валявська. – Режим доступу : <http://www.uk.x-pdf.ru/5biologiya/1295571-34-buhgalterskiy-oblik-analiz-audit-suchasniy-stan-problemi-perspektivi-rozvitku-ii-vseukrainska-naukovo-praktichna.php>.

References

1. Banasko T. M. (2010). Buhgalters'kyj oblik i kontrol' nematerial'ny'x akty'viv: ocinka ta porjadok vidobrazhennya. [Accounting and control of intangible assets, evaluation and display order]. (Master's thesis, Zhitomir, Ukraine). Zhitomir [in Ukrainian].
2. Bolgucheva R. B. (2011). Y'ssledovany'e vly'yany'ya osobennostej nematery'al'ny'x akty'vov na metody'ku audy'torskoj proverky [Investigation effect of intangible assets on the methodology of the audit]. Uchet y' staty'sty'ka. Accounting and Statistics, 22 (2), 55–66 [in Ukrainian].
3. Levchenko N. M. (2011). Udoskonalennya metody'ky' audy'tu nematerial'ny'x akty'viv z metoyu sy'stematy'zacyi rezul'tativ audy'tors'ky'x procedur. [Improved methods of auditing intangible assets in order to systematize the results of audit procedures]. Visny'k Xmel'ny'cz'kogo nacional'nogo univerty'tetu. [Bulletin of Khmelnytsky National University] : Vol. 1 (2), 118–121 [in Ukrainian].
4. Revuczky'j L. D. (2012). Audy't ocenok stoy'mosty' predpry'yaty'j. Postanovka zadach, vozmozhny'e procedury, perspekty'vy razvy'ty'ya. [Audit estimates the cost of the enterprise. Setting objectives, possible treatments, prospects]. Y'novacy'onnoe razvy'ty'e ekonomy'ky'. Innovative development of economy, 9, 94–97 [in Ukrainian].
5. Rozhenczova Y'. A. (2010). Koncepty'y' pry'znany'ya nematery'al'ny'x akty'vov v buhgalterskom uchete. [Concept recognition of intangible assets in accounting]. Mezhdunarodny'j buhgaltersky'j uchete. International accounting, 2, 8–14 [in Ukrainian].

6. Sayun A. O. (2011). Formuvannya oblikovoyi polity'ky` nematerial'ny`x akty`viv. Formation of an accounting policy for intangible assets. *Finansovy`j prostir. Financial space*, 4. 93–95 [in Ukrainian].
7. Yurkivs`ka L. J. (2011). Audy`t efekty`vnosti nematerial'ny`x akty`viv: analiz isnyuyuchy`x pidxodiv. [Audit efficiency intangible assets: analysis of existing approaches]. *Visny`k Zhy`tomy`rs`kogo derzhavnogo texnologichnogo universy`tetu. [Bulletin Zhytomyr State Technological University] : Vol. 2 (56), 217–220 [in Ukrainian].*
8. Audy`t ob'yektiv intelektual'noyi vlasnosti. (2014). [Audit of intellectual property]. Retrieved from <http://asyan.org/potr/3+Audy`t+ob'yektiv+intelektual'noyi+vlasnosti+10g/part-2.htm> [in Ukrainian].
9. Audy`t intelektual'noyi vlasnosti: posy`l'ne zavdannya dlya korporaty`vnogo yury`sta (2015). [Audit Intellectual Property feasible task for a corporate lawyer]. Retrieved from <http://legalweekly.com.ua/index.php?id=16061&show=news&&newsid=122708> [in Ukrainian].
10. Valyavs`ka D. Yury`dy`chny`j audy`t (due diligence) ob'yektiv intelektual'noyi vlasnosti (2015). [Due diligence of intellectual property]. Retrieved from <http://www.uk.x-pdf.ru/5biologiya/1295571-34-buhgalterskiy-oblik-analiz-audit-suchasny-stan-problemi-perspektivi-rozvitku-ii-vseukrainska-naukovo-praktichna.php> [in Ukrainian].